

基于顾客价值创造的完全作业成本法研究

毛剑芬 韩存

(山东工商学院 山东烟台 264005 中国矿业大学 北京 100083)

【摘要】 本文对现有管理会计方法进行了合理整合,提出了以顾客价值创造为导向的顾客价值会计计量方法,这有助于实现动态多赢目标。

【关键词】 顾客价值 EVA BSC 完全作业成本法

在我国买方市场条件下,企业竞争已经变成了国际范围内的竞争,顾客和消费者的需求也更加多样化和个性化。面对经营环境的重大变化,企业经营重点从重视销售和利润转向了重视价值创造,除企业价值、股东价值外,顾客价值越来越受到重视,从而也对管理方法提出了更高的要求。

随着企业经营环境的变化,单一的传统管理会计方法已不能满足管理实际的需要。本文提出了以顾客价值创造为导向的顾客价值会计计量方法,并在此基础上研究利用ABC实现企业经营目标、提升企业价值的方法,同时将EVA的思想引入ABC中,达到维护股东权益的目的,并利用作业成本管理(ABM)不断改进企业经营目标和活动。

一、ABC与EVA的整合

将ABC扩展到顾客价值认知活动过程的各作业,把资源以及成本计算扩展到分顾客的活动对象,分别进行成本和业绩计量,利用现有的财务会计资料,以ABC分顾客的作业活动为主栏、以顾客价值创造指标为宾栏构建顾客价值创造活动矩阵,不难提供分顾客的作业成本分部报告资料。

由于ABC同传统的财务成本会计一样主要考虑企业的经营成本和费用,而没有考虑资本成本的作用,因此利用ABC计算出来的产品成本通常会低于产品的真实成本,企业虽能获得利润,但不一定能够为股东带来应有的价值回报,经营者往往视资本成本为“免费的午餐”,不计成本经营。而企业投入的资金应该带来最低限度的、具有竞争力的回报,资本成本包括股权成本和债务成本,股东也要求得到风险回报。为此,可以按照ABC对资本成本进行合理分配。在这里笔者试把资本成本也作为顾客价值创造的影响因素,具体方法和步骤大致与ABC按照作业分配资源再到按照作业对象分配资源的方法一致。其不同点主要表现在以下几个方面:

1. ABC将“资源池”定义为顾客价值创造所涉及的资源,即对传统ABC的资源按照顾客价值创造指标来进行定义和细化。

2. 在传统的ABC“资源池”中加入资本成本项目。由于资本成本的计算涉及到综合资本成本率的计算,一般采用资本资产定价模型,但由于 β 系数难以确定,则利用EVA计算总资产

本对资产负债表调整的主要项目可以得到同样的效果。资本成本主要包括针对股东权益(包括少数股东权益)、研发费用资本化、各种准备金、累计商誉的摊销;针对负债的调整是短期借款(包括一年内到期的长期借款)和长期借款等。

3. 把期初资产和本期调整的主要项目形成的“资本资源池”以及“业务资源池”作为矩阵表的主栏,把作业作为同一矩阵表的宾栏,可以得到包括资本成本资源的顾客价值成本分析矩阵。资本成本资源对作业的分配可仿照ABC来确定,数学表达矩阵为:

$$A = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \cdots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \cdots & a_{2n} \\ \cdots & \cdots & \cdots & \cdots \\ a_{p1} & a_{p2} & \cdots & a_{pn} \end{bmatrix}$$

矩阵中, $\sum_{j=1}^P a_{ij}$ ($i=1, 2, \dots, n$) 代表第*j*类作业对包括资本成本在内的所有资源的直接消耗; a_{ij} 代表第*j*类作业对第*i*种资源的直接消耗; $a_{ij} / \sum_{j=1}^P a_{ij}$ 是第*j*类作业对第*i*种资源的直接消耗系数。

构成顾客价值创造的业务资源和引入EVA思想包括资本成本资源的ABC的作业与资源的分配,反映了企业与顾客价值创造的协调,同时兼顾了股东的利益。

在顾客价值创造理论及其指标下构造的加入资本价值对ABC的影响的方法,笔者将其称之为扩展作业成本法。

二、扩展作业成本法下的完全作业成本法

价值链与作业、作业链密切相关,从ABC的观点来看,由投入到产出的过程,是一系列作业构成作业链的过程,每完成一项作业会消耗一定量的资源,同时又有有一定价值量的产出转移到下一个作业,作业的转移伴随着价值的转移,最终的产出既是全部作业集合作业链的最终结果,也是全部价值集合而成的结果,因此作业链的形成过程就是价值链的形成过程,它与顾客价值的创造联系紧密。

资源与作业之间的关系就是企业生产经营和经济技术联系的真实反映,技术和管理水平的高低决定着作业对资

源消耗的多少,除了这种作业与资源的直接技术联系外,企业的各作业之间仍然存在着经济技术联系,作业与作业之间的经济技术联系决定了作业之间资源的相互分配或间接消耗,而分工越细、生产技术工艺越复杂的企业,这种联系和资源的相互消耗程度就越大。同时,价值链的形成过程与企业的经营组织形式也密切相关,因此在传统的ABC核算中,对作业、资源的划分越细,就越能够准确地反映作业、作业链与资源的直接联系。但是,它也同时忽略了这样一个经济事实,即对作业、作业链划分越细,就越不能够反映各作业、作业链之间的经济技术联系,作业、作业链之间资源的消耗被忽略了。这对于当期的成本计算影响可能不是很大,但最终会使得不同经营形式企业之间的成本相差较大,实行业务部制、事业外包的企业成本自然要低于其他经营形式企业的成本。企业生产中的这种经济技术联系,就是ABC的作业链及其各作业链之间的相互联系。可见,ABC对于超大规模和集团式企业的各作业链之间的相互作业需求和资源的相互消耗要么忽略了要么计量不够完全。

为弥补ABC的不足,笔者提出了完全作业成本法。完全作业成本法的具体计算和实现过程包括以下步骤:

(1)建立分顾客价值创造业务与财务资源作业成本矩阵流量矩阵。ABC下作业与作业之间、作业链与作业链之间缺乏经济技术联系。可通过 $a_{ij} / \sum_{j=1}^p a_{ij}$ ($i=1,2,\dots,n$)来计算第j个作业对第i种业务与财务资源的直接消耗系数和获得分顾客作业直接消耗系数矩阵,这就相当于传统的资源对作业的分配。

(2)计算包括间接消耗系数的完全消耗系数矩阵。所谓间接消耗,是指作业和作业链之间也有相互联系。为了更加具体地体现这种间接联系,现在讨论完全作业成本消耗系数的计算公式。以 b_{ij} 表示第j个作业对第i种资源的消耗系数。因完全消耗系数等于直接消耗系数与无数次的间接消耗系数之和,故可以得到 b_{ij} 的计算公式:

$$b_{ij} = a_{ij} + \sum_{k=1}^n a_{jk} a_{kj} + \sum_{s=1}^n \sum_{k=1}^n a_{is} a_{sk} a_{kj} + \sum_{t=1}^n \sum_{k=1}^n \sum_{s=1}^n a_{it} a_{ts} a_{ks} a_{kj} + \dots$$

其中: $i=1,2,\dots,p; j=1,2,\dots,n$ 。同时,这一公式的内容与上述的完全作业成本法的经济含义是一致的,写成矩阵形式如下:

$$B = A + A^2 + A^3 + A^4 + \dots$$

这里,B代表单位完全作业成本系数矩阵:

$$B = \begin{bmatrix} b_{11} & b_{12} & \dots & b_{1n} \\ b_{21} & b_{22} & \dots & b_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ b_{p1} & b_{p2} & \dots & b_{pn} \end{bmatrix}$$

由于作业的直接消耗系数矩阵A是非负矩阵,其逆矩阵存在。从而:

$$(I-A)^{-1} = I + A + A^2 + A^3 + \dots$$

因此,上式可以写成:

$$B = (I-A)^{-1}A$$

三、完全作业成本法的应用

1. 完全消耗系数矩阵是企业分顾客作业的成本,依此可以进行库存和生产计划。

2. 完全成本矩阵本身既可以是距离以及实物量的形态来表示的成本计量尺度,又可以质的形态反映诱因成本产生的原因。完全作业成本的分解和计算的过程就是ABC成本动因的执行成本动因的计量过程。我们可以利用完全作业成本法计算企业作业影响力和感应度系数,确定制约企业关键作业链和感应度较高的资源。完全作业成本法是对未来总体战略成本动因分析的有利工具。

逆矩阵系数列元素的和,即纵向合计为 $\sum_{i=1}^p b_{ij}$,当各作业需求增加一单位时,波及每个作业的效果就是 $\sum_{i=1}^p b_{ij}$, $\sum_{i=1}^p b_{ij}$ 分别占波及效果合计 $\frac{1}{n} \sum_{j=1}^n \sum_{i=1}^p b_{ij}$ 的比例系数,叫影响力系数。例如,第j类作业的影响力系数 $= \sum_{i=1}^p b_{ij} / \frac{1}{n} \sum_{j=1}^n \sum_{i=1}^p b_{ij}$,凡影响力系数大于1的作业,说明增加单位该作业所消耗的资源多于各作业单位平均消耗的资源,那么影响力就大;反之,影响力就小。按照影响力的大小可以确定企业主要制约资源,为合理安排存货、降低成本提供服务,这与ABM的资源动因价值分析是一致的。

感应度系数矩阵行元素的和,即横向合计为 $\sum_{j=1}^n b_{ij}$ 。在各作业均增加一个单位的需求时,第i类作业分配给各有关作业的资源消耗总额同各作业资源消耗平均值的比例系数,叫感应度系数。该系数大于1的作业,说明生产过程中对该作业的需求率较高,由此可以确定企业的主要制约作业,为企业的流程再造及ABM的作业动因分析提供依据。

间接消耗系数说明了各项作业之间的联系,这正是作业的综合分析。这里所说的间接联系就是所谓的作业结。

3. 利用完全作业成本法及完全消耗系数矩阵,根据市场需求,以顾客订单为起点,采用“倒推法”从最终需求向前确定相关作业,作业对资源的完全消耗,揭示了作业、作业链以及它们之间的资源消耗和作业联系,在保证一定质量和时间的条件下,对照成本等约束不断进行产品设计和价值工程的改造,达到顾客和企业双向的价值最大化。利用完全作业成本法考虑到分顾客需求的变动影响,也可以倒推企业价值和顾客价值。

主要参考文献

1. 王平心.作业成本计算理论与应用研究.大连:东北财经大学出版社,2001
2. 谢志华.从价值链管理走向供应链管理.会计研究,2004;12
3. 阎建军,杨复兴.企业价值创造理论初探.经济问题探索,2004;1
4. 朱莹等.基于作业成本法的客户价值管理模式研究.现代管理科学,2005;3